Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
MELCHIOR WATHELET
26 päivänä lokakuuta 2016 [1]

Asia C-14/16

Euro Park Service, jolle Cairnbulg Nanteuil -nimisen yhtiön oikeudet ja velvoitteet ovat siirtyneet,
vastaan
Ministre des finances et des comptes publics

(Ennakkoratkaisupyyntö – Conseil d'État (ylin hallintotuomioistuin, Ranska)

Ennakkoratkaisupyyntö — Verotus — Eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, diffuusioihin, varojen siirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sovellettava yhteinen verojärjestelmä — Direktiivi 90/434/ETY — 11 artikla — Veropetos tai veron kiertäminen — Veroviranomaisten ennakkohyväksyntä — Sijoittautumisvapaus — SEUT 49 artikla

I Johdanto

1. Esillä oleva 16.12.2015 päivätty ennakkoratkaisupyyntö, jonka Conseil d'État (ylin hallintotuomioistuin, Ranska) on toimittanut unionin tuomioistuimen kirjaamoon 11.1.2016, koskee SEUT 49 artiklan ja eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, diffuusioihin, varojensiirtoihin ja osakkeidenvaihtoihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/434/ETY 11 artiklan tulkintaa. [2]

2. Tämä pyyntö on esitetty oikeudenkäynnin yhteydessä, jossa asianosaisina ovat Luxemburgin oikeuden mukaan perustettu yhtiö Euro Park Service (jäljempänä Euro Park), jolle ranskalaisen yhtiön SCI Cairnbulg Nanteuil'n (jäljempänä SCI Cairnbulg Nanteuil) oikeudet ovat siirtyneet, ja Ranskan veroviranomaiset (jäljempänä veroviranomaiset) ja jossa on kyse yhteisöveron lisämaksujen ja saman veron lisäosuuksien sekä seuraamusmaksujen määräämisestä. Veroviranomaisten mukaan nämä verot ja seuraamusmaksut johtuvat yhtäältä siitä, että SCI Cairnbulg Nanteuil ei ollut hakenut ministeriön hyväksyntää, jota Ranskan lainsäädännössä edellytetään ulkomaisen yhtiön hyväksi suoritettavien varainsiirtojen (ts. liiketoimintasiirtojen) osalta, ja toisaalta, ettei sille kuitenkaan olisi myönnetty tätä hyväksyntää, koska sen lakkauttamiseen ei ollut taloudellista perustetta vaan sillä pyrittiin veropetokseen tai veronkiertoon.

3. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että sen käsiteltävänä olevan oikeusriidan ratkaisemiseksi on erityisesti tarpeen tietää, onko SEUT 49 artikla esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa veropetoksen ja veronkierron torjumiseksi säädetään, että sulautumisiin ja niiden kaltaisiin toimiin yleisesti sovellettavan verosääntelyn soveltamiseksi on systemaattisesti haettava etukäteen hyväksyntä vain silloin, kun varainsiirrot tehdään ulkomaisten oikeushenkilöiden hyväksi.

1 — Alkuperäinen kieli: ranska.
2 — EYVL 1990, L 225, s. 1.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Unionin oikeus*

4. SEUT 49 artiklan (aiempi EY-sopimuksen 43 artikla) sanamuoto on seuraava:

”Jäljempänä olevien määräysten mukaisesti kielletään rajoitukset, jotka koskevat jäsenvaltion kansalaisen vapautta sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle. Myös kielletään rajoitukset, jotka estävät jäsenvaltion alueelle sijoittautuneita jäsenvaltion kansalaisia perustamasta kauppaedustajan liikkeitä, sivuliikkeitä ja tytäryhtiöitä.

_ _”

5. Direktiivin 90/434 4 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Sulautuminen tai diffuusio ei saa johtaa siirrettyjen varojen ja vastuiden reaaliarvon ja niiden verotusarvon välisen arvonkorotuksen [oikeammin: arvostuseron] verottamiseen.

_ _”

6. Direktiivin 90/434 11 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltio voi olla kokonaan tai osittain soveltamatta II, III ja IV osastojen säännöksiä tai peruuttaa niistä saatavan hyödyn, jos sulautumisen, diffuusion, varojensiirron [oikeammin: liiketoimintasiirron] tai osakkeidenvaihdon:

a) ainoana tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena on veropetos tai veronkiertäminen; se seikka, että 1 artiklassa tarkoitettu liiketoimi ei ole suoritettu sellaisesta hyväksyttävästä taloudellisesta syystä kuin liiketoimeen osallistuvien yhtiöiden toimintojen uudelleenjärjestely tai järkeistäminen, saattaa johtaa olettamaan, että liiketoimen pääasiallisena tarkoituksena on veropetos tai veronkiertäminen.

_ _”

B *Ranskan lainsäädäntö*

7. Yleisen verolain (code général des impôts, jäljempänä CGI) asiaa koskevat säännökset, jotka olivat voimassa Ranskassa pääasiassa kyseessä olevan asian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, ovat seuraavat.

8. CGI:n 210 A §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Nettoarvonnousut ja voitot, jotka ovat syntyneet sulautumisen perusteella siirtyneestä omaisuuskokonaisuudesta, eivät ole yhteisöveron alaisia.

_ _

3. Näiden säännösten soveltamisen edellytyksenä on, että vastaanottava yhtiö sitoutuu sulautumisasiakirjassa noudattamaan seuraavia määräyksiä:

_ _

b. Vastaanottavan yhtiön on tultava sulautuvan yhtiön sijaan sellaisten tulosten tulouttamista varten, joiden huomioon ottamista luovuttavan yhtiön verotuksessa on lykätty.

c. Sen on laskettava sille sulautumisessa siirtyneen poistokelvottoman käyttöomaisuuden myöhemmissä luovutuksissa realisoituvat arvonnousut tällä omaisuudella sulautuvan yhtiön kirjanpidossa olleiden verotusarvojen perusteella.

d. Vastaanottavan yhtiön on tuloutettava verotettaviin tuloihinsa poistokelpoisten omaisuuserien vastaanottamisen yhteydessä ilmenneet arvonnousut – –”

9. CGI:n 210 B §:n 3 momentissa säädetään seuraavaa:

”– – Hyväksyntä myönnetään, jos kaikista siirtoon liittyvistä seikoista ilmenee seuraavaa:

a. Liiketoimi on suoritettu sellaisesta hyväksyttävästä taloudellisesta syystä kuin että varat vastaanottava yhtiö harjoittaa itsenäistä toimintaa tai että yhtiöiden rakenne paranee taikka osapuolten välille muodostetaan yhteenliittymä.

b. Toimen ainoana tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena ei ole veropetos eikä veronkierto.

c. Toimi toteutetaan sellaisella tavalla, että toistaiseksi verottamatta jäävien arvonnousujen tuleva verottaminen voidaan varmistaa.”

10. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan CGI:n 210 C §:llä on saatettu direktiivi 90/434 osaksi kansallista oikeusjärjestystä. Kyseisessä pykälässä säädetään seuraavaa:

”1. Tämän lain 210 A ja 210 B §:n säännöksiä sovelletaan toimiin, joissa on osallisina ainoastaan yhteisöverotettavia oikeushenkilöitä tai elimiä.

2. Kyseisiä säännöksiä sovelletaan ranskalaisten oikeushenkilöiden siirtäessä varoja ulkomaisille oikeushenkilöille vain siinä tapauksessa, että siirto on etukäteen hyväksytty siten kuin 210 B §:n 3 momentissa säädetään.

– –”

III Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11. Euro Park oli SCI Cairnbulg Nanteuil’n ainoa osakas, jolle viimeksi mainitun oikeudet ovat siirtyneet.

12. SCI Cairnbulg Nanteuil ”lakkautettiin ilman selvitysmenettelyä [26.11.2004] – – sen ainoan osakkaan toimesta ja hyväksi – –”.[3] Tässä yhteydessä SCI Cairnbulg Nanteuil valitsi CGI:n 210 §:ssä ja sitä seuraavissa pykälissä säädetyn sulautumisiin sovellettavan erityissääntelyn. Näin ollen se ei ilmoittanut 26.11.2004 päättyneen tilikauden osalta yhteisöverotusta varten nettoarvonnousuja ja voittoja varoista, jotka se oli siirtänyt Euro Parkiin.

13. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että nämä varojen siirrot, jotka muodostuivat kiinteistöistä, arvostettiin kirjanpidollisen nettoarvonsa mukaisesti 9 387 700 euroksi 19.4.2005 päivätyssä notaarin laatimassa asiakirjassa, jonka välityksellä SCI Cairnbulg Nanteuil’n varojen siirto yleisseuraantona Euro Parkille on tehty. Euro Park luovutti samana päivänä kyseiset kiinteistöt SCI IBC Ferrier -nimiselle yhtiölle 15 776 600 euron hintaan, joka vastasi niiden käypää arvoa 26.11.2004.

3 — Kuten on esitetty ennakkoratkaisupyynnössä.

14. Tarkastuksen johdosta veroviranomaiset kyseenalaistivat oikeuden sulautumista koskevan erityissääntelyn soveltamiseen SCI Cairnbulg Nanteuil'n hyväksi. Veroviranomaisten mukaan SCI Cairnbulg Nanteuil ei ollut hakenut CGI:ssä edellytettyä ministeriön hyväksyntää eikä tätä hyväksyntää olisi kuitenkaan myönnetty sille, koska kyseessä olevalle toimenpiteelle ei ollut taloudellisia perusteita vaan sillä pyrittiin veropetokseen tai veronkiertoon.

15. Euro Parkin, jolle SCI Cairnbulg Nanteuil'n oikeudet olivat siirtyneet, maksettavaksi pantiin tämän vuoksi yhteisöveron lisäveroa ja lisäosuuksia sekä niiden ohella CGI:n 1729 §:ssä tahallisen laiminlyönnin varalta säädetyt seuraamukset.

16. Euro Park vaati, että tribunal administratif de Paris (Pariisin hallintotuomioistuin, Ranska) vapauttaa sen näistä veroista ja seuraamuksista. Tribunal administratif de Paris hylkäsi yhtiön vaatimuksen 6.7.2011 antamallaan tuomiolla. Cour d'appel de Paris (Pariisin ylioikeus, Ranska) vahvisti 11.4.2013 antamallaan tuomiolla tribunal administratif de Paris'n tuomion. Euro Park on tehnyt kassaatiovalituksen Conseil d'État'lle. Tässä yhteydessä Conseil d'État on päättänyt lykätä ratkaisun antamista asiassa ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko [direktiivin 90/434] 11 artiklan 1 kohdassa annetun valintaoikeuden käyttötavan valvominen unionin primaarioikeuden nojalla mahdollista silloin, kun jäsenvaltion kansallisessa lainsäädännössä käytetään tätä valintaoikeutta?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko SEUT 49 artiklan määräyksiä tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että kansallisessa lainsäädännössä säädetään veropetoksen tai veronkierron torjumiseksi, että sulautumisiin ja niiden kaltaisiin toimiin yleisesti sovellettavan verosääntelyn soveltamiseksi on haettava etukäteen hyväksyntä vain silloin, kun varainsiirrot tehdään ulkomaisten oikeushenkilöiden hyväksi, mutta ei silloin, kun ne tehdään kansallisen oikeuden mukaan perustettujen oikeushenkilöiden hyväksi?"

IV Oikeudenkäyntimenettely unionin tuomioistuimessa

17. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Euro Park, Ranskan hallitus ja Euroopan komissio. Ne esittivät suullisia huomautuksia 7.9.2016 pidetyssä istunnossa.

V Tapauksen tarkastelu

A *Alustavia huomautuksia*

18. Unionin tuomioistuimen pyynnön mukaisesti tässä ratkaisuehdotuksessa keskitytään ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämään toiseen ennakkoratkaisukysymykseen, joka on esitetty vain sen tilanteen varalta, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettava vastaus on myöntävä, eli jos direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdassa annetun valintaoikeuden käyttötavan valvominen unionin primaarioikeuden nojalla on mahdollista silloin, kun jäsenvaltion kansallisessa lainsäädännössä on käytetty tätä valintaoikeutta.

19. Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä sitä, onko SEUT 49 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä sille, että kansallisessa lainsäädännössä säädetään veropetoksen tai veronkierron torjumiseksi, että sulautumisiin ja niiden kaltaisiin toimiin yleisesti sovellettavan verosääntelyn soveltamiseksi on haettava etukäteen hyväksyntä silloin, kun varainsiirrot tehdään ulkomaisten oikeushenkilöiden hyväksi, kun taas tätä menettelyä ei sovelleta silloin, kun varainsiirrot tehdään kotimaisen oikeushenkilön hyväksi.

20. On muistutettava, että CGI:n 210 C §:llä, jossa säädetään riidanalaisesta ennakkohyväksyntämenettelystä, on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ja Ranskan hallituksen mukaan saatettu direktiivi 90/434 osaksi kansallista oikeusjärjestystä.

21. Ranskan hallituksen mukaan on kiistatonta, että kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö on yhteensoveltuva direktiivin 90/434 säännösten kanssa.

22. Euro Park katsoo sitä vastoin, että CGI:n 210 C § ei ole yhteensoveltuva direktiivin 90/434 11 artiklan kanssa, ja komissio katsoo, että hyväksyntämenettelyn käyttöönotto kaikkien yritykseltä toiselle tapahtuvien varainsiirtojen osalta sulautumisen yhteydessä on vastoin direktiivin 90/434 tavoitetta, sellaisena kuin se käy ilmi sen johdanto-osan ensimmäisestä perustelukappaleesta. Ennakkohyväksyntämenettely tekisi tästä direktiivistä koituvan hyödyn illusoriseksi. Komission mukaan ennakkoratkaisupyynnöstä ei myöskään ilmene, ”missä määrin Ranskan lainsäädäntöön sisältyy säännöksiä yksityiskohtaisista soveltamissäännöistä, jotka ovat luonteeltaan riittävän täsmällisiä, selkeitä ja ennakoitavissa olevia, jotta verovelvolliset voivat niiden perusteella saada selville oikeutensa niin, että oikeusvarmuuden yleisperiaatteen vaatimukset täyttyvät”.

23. Tämän vuoksi katson komission tapaan, että ennen vastauksen antamista ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toiseen kysymykseen, joka koskee SEUT 49 artiklaa, on tarkasteltava direktiiviä 90/434 ja erityisesti sen 11 artiklan 1 kohdan a alakohtaa.[4]

B *Direktiivi 90/434*

24. Vakiintuneessa oikeuskäytännössä katsotaan, että direktiivillä 90/434 tavoiteltu päämäärä, sellaisena kuin se käy ilmi sen johdanto-osan ensimmäisestä perustelukappaleesta,[5] on ”kilpailun suhteen neutraalien verotussääntöjen käyttöön ottaminen, jotta yrityksillä olisi mahdollisuus mukautua yhteismarkkinoiden vaatimuksiin, lisätä tuottavuuttaan ja vahvistaa kansainvälistä kilpailukykyään”. Tässä samassa perustelukappaleessa todetaan myös, että eri jäsenvaltioissa sijaitsevia yhtiöitä koskevia sulautumisia, diffuusioita, varojensiirtoja ja osakkeiden vaihtoja ”ei saisi estää jäsenvaltioiden verosäännöksistä johtuvilla erityisillä rajoituksilla”.[6] Direktiivillä 90/434 nimittäin ”pyritään yritysten rajat ylittävien toimintojen uudelleenjärjestämiseen kohdistuvien veroesteiden poistamiseen varmistamalla, ettei yhtiöosuuksien mahdollisia arvonnousuja verotettaisi ennen yhtiöosuuksien tosiasiallista realisointia”.[7] ”Tässä tarkoituksessa direktiivin 90/434 4 artiklassa säädetään erityisesti, että sulautuminen tai diffuusio ei saa johtaa siirrettyjen varojen ja vastuiden reaaliarvon ja niiden verotusarvon välisen erotuksen mukaan lasketun arvostuseron verottamiseen – –”[8]

4 — Direktiivi 90/434 on kumottu selkeyden ja järkeistämisen vuoksi eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, jakautumisiin, osittaisjakautumisiin, varojensiirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sekä eurooppayhtiön (SE) tai eurooppaosuuskunnan (SCE) sääntömääräisen kotipaikan siirtoon jäsenvaltioiden välillä sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 19.10.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/133/EY (EUVL 2009, L 310, s. 34), jolla on suoritettu direktiivin 90/434 kodifiointi. Korostan, että direktiivin 2009/133 15 artiklan 1 kohdan a alakohta on olennaisilta osiltaan samanlainen kuin direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohta.

5 — Direktiivin 90/434 johdanto-osan ensimmäisessä perustelukappaleessa todetaan, että ”eri jäsenvaltioissa sijaitsevia yhtiöitä koskevat sulautumiset, diffuusiot, varojensiirrot ja osakkeidenvaihdot saattavat olla tarpeen yhteisössä sisämarkkinoita vastaavien olosuhteiden luomiseksi ja siten yhteismarkkinoiden toimivuuden varmistamiseksi; *näitä liiketoimia ei saisi estää jäsenvaltioiden verosäännöksistä johtuvilla erityisillä rajoituksilla, haitoilla tai vääristymillä*; tästä syystä olisi näitä uudelleenjärjestelyjä varten otettava käyttöön kilpailun suhteen neutraaleja verotussääntöjä, jotta yrityksillä olisi mahdollisuus mukautua yhteismarkkinoiden vaatimuksiin, lisätä tuottavuuttaan ja vahvistaa kansainvälistä kilpailukykyään – –”. Kursivointi tässä.

6 — Ks. tuomio 20.5.2010, Modehuis A. Zwijnenburg (C-352/08, EU:C:2010:282, 38 kohta).

7 — Ks. tuomio 20.5.2010, Modehuis A. Zwijnenburg (C-352/08, EU:C:2010:282, 39 kohta).

8 — Ks. tuomio 20.5.2010, Modehuis A. Zwijnenburg (C-352/08, EU:C:2010:282, 40 kohta).

25. Oikeuskäytännön mukaan direktiivin 90/434 11 artiklalla varattiin kuitenkin jäsenvaltioille tiettyä toimivaltaa.[9] Nimittäin ”[direktiivin 90/434] 11 artiklan 1 kohdan a alakohdalla jäsenvaltioille annetaan valtaa olla joko kokonaan tai osittain soveltamatta direktiivin säännöksiä ja näin ollen myös niitä säännöksiä, jotka koskevat – – [direktiivin 4 artiklassa säädettyjä] verotuksellisia etuja, tai peruuttaa niistä saatava hyöty erityisesti, jos sulautumisen, diffuusion, varojensiirron tai osakkeidenvaihdon *ainoana tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena on veropetos tai veron kiertäminen*”.[10]

26. Direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdassa täsmennetään lisäksi, että se seikka, että 1 artiklassa tarkoitettu liiketoimi ei ole suoritettu sellaisesta hyväksyttävästä taloudellisesta syystä kuin liiketoimeen osallistuvien yhtiöiden toimintojen uudelleenjärjestely tai järkeistäminen, saattaa johtaa olettamaan, että liiketoimen pääasiallisena tarkoituksena on veropetos tai veronkiertäminen.[11]

27. Niinpä 17.7.1997 annetun tuomion Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369) 43 kohdassa on todettu, että ”koska 11 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetyn olettaman tarkemmasta täytäntöönpanosta ei ole annettu [unionin] oikeuden säännöksiä, jäsenvaltioiden kuuluu päättää tämän säännöksen soveltamisen edellyttämistä yksityiskohtaisista säännöistä suhteellisuusperiaatetta noudattaen”.

28. Unionin tuomioistuin on myös katsonut, että sellaisen yleisesti sovellettavan säännön antaminen, jolla automaattisesti evättäisiin verotuksellinen etu tietyiltä liiketointen ryhmiltä, ylittäisi sen, mikä on välttämätöntä veropetosten tai veron kiertämisen estämiseksi, ja sillä vahingoitettaisiin direktiivin 90/434 tavoitteita.[12] Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on nimittäin katsottu, että kun jäsenvaltiot valvovat, pyritäänkö liiketoimella veropetokseen tai veron kiertoon, ne eivät saa tyytyä direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohtaa täytäntöön pannessaan soveltamaan ennalta määrättyjä yleisiä arviointiperusteita, vaan niiden on tutkittava tapauskohtaisesti tämä kysymys kokonaisuudessaan.[13]

C Direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan soveltaminen käsiteltävässä asiassa

1. CGI:n 210 B §:n 3 momentin ja 210 C §:n 2 momentin yhdenmukaisuus direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan kanssa

29. CGI:n 210 B §:n 3 momentin mukaan CGI:n 210 C §:n 2 momentissa säädetty ennakkohyväksyntä myönnetään, jos liiketoimi täyttää kolme seuraavaa edellytystä: se on suoritettu hyväksyttävästä taloudellisesta syystä, sen ainoana tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena ei ole veropetos eikä veronkierto ja se toteutetaan sellaisella tavalla, että toistaiseksi verottamatta jäävien arvonnousujen tuleva verottaminen voidaan varmistaa.

30. Ranskan hallitus korosti istunnossa sitä seikkaa, että CGI:n 210 C §:n 2 momentissa säädetty hyväksyntä annetaan heti kun kyseessä oleva liiketoimi täyttää CGI:n 210 B §:n 3 momentissa säädetyn ensimmäisen edellytyksen eli liiketoimi on suoritettu hyväksyttävästä taloudellisesta syystä. Ranskan hallituksen mukaan liiketoimen tarkastelussa veroviranomaisilla oli oikeus tarkistaa ainoastaan toimen todellinen taloudellinen sisältö, ei sen taloudellista tarkoituksenmukaisuutta.

9 — Ks. tuomio 17.7.1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, 35 kohta).

10 — Kursivointi tässä. Ks. tuomio 17.7.1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, 38 kohta). Direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohta heijastaa unionin oikeuden yleistä periaatetta, jossa kielletään oikeuden väärinkäyttö. Ks. tuomio 10.11.2011, Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, 50 kohta).

11 — Ks. myös tuomio 20.5.2010, Modehuis A. Zwijnenburg (C-352/08, EU:C:2010:282, 43 kohta). On todettava, että unionin tuomioistuin on painottanut tämän tuomion 45 ja 46 kohdassa, että jäsenvaltiot voivat direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla vain poikkeuksellisesti ja yksittäistapauksissa kieltäytyä kokonaan tai osittain soveltamasta kyseisen direktiivin säännöksiä tai peruuttaa niistä saatavan hyödyn. Näin ollen direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohtaa, joka on poikkeussäännös, on tulkittava suppeasti ottaen huomioon sen sanamuoto, tarkoitus ja asiayhteys.

12 — Tuomio 10.11.2011, Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, 37 kohta).

13 — Ks. vastaavasti tuomio 10.11.2011, Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31. Kun otetaan huomioon CGI:n 210 B §:n 3 momentin yksiselitteinen sanamuoto, jossa vaaditaan selvästi, että kolme edellytystä täyttyvät ennen kuin hyväksyntä voidaan antaa, en voi ilman muuta näyttöä ottaa huomioon Ranskan hallituksen argumenttia.

32. Ranskan hallitus väittää myös, että Ranskan lainsäädännössä ei edellytetä, että direktiivissä 90/434 tarkoitetulle rajat ylittävälle liiketoimelle on myönnetty hyväksyntä etukäteen, vaan ainoastaan, että hyväksyntää koskeva hakemus on tehty etukäteen, toisin sanoen esitetty ennen liiketoimen toteuttamista. Ranskan hallituksen mukaan näissä olosuhteissa kyseessä oleva liiketoimi voidaan toteuttaa ennen hyväksynnän saamista lykkäävän ehdon avulla, joka liittyy tämän hyväksynnän saamiseen. Tämän vuoksi Ranskan hallitus katsoo, että tämä järjestelmä muistuttaa enemmän ilmoitusjärjestelmää kuin lupajärjestelmää.

33. Paitsi, että tällainen lykkäävä ehto vaikuttaa minusta mahdottomalta toteuttaa konkreettisesti ja yhteensoveltumattomalta direktiivissä 90/434 tarkoitettujen liiketointen todellisen taloudellisen sisällön kanssa,[14] korostan ennen kaikkea, että CGI:n 210 C §:n 2 momentissa säädetään nimenomaisesti, että CGI:n 210 A ja 210 B §:n säännöksiä sovelletaan ranskalaisten oikeushenkilöiden siirtäessä varoja ulkomaisille oikeushenkilöille vain siinä tapauksessa, että ”siirto on *etukäteen hyväksytty*[15] siten kuin CGI:n 210 B §:n 3 momentissa säädetään”.[16] Näin ollen CGI:n 210 C §:n 2 momentin sanamuoto on suoraan ristiriidassa Ranskan hallituksen argumentin kanssa.

34. Lisäksi on tärkeää korostaa, että direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdassa annetaan jäsenvaltioille oikeus olla soveltamatta direktiivin 90/434 säännöksiä vain yhdessä tapauksessa, eli silloin, kun tässä direktiivissä tarkoitetun liiketoimen ”ainoana tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena on veropetos tai veronkiertäminen”.[17] Katson komission tapaan, että kyseisen artiklan 1 kohdan a alakohdasta ilmenee, että vaikka se seikka, että kyseessä oleva liiketoimi ei ole suoritettu hyväksyttävistä taloudellisista syistä, saattaa johtaa olettamaan, että liiketoimen pääasiallisena tarkoituksena tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena on veropetos tai veron kiertäminen, hyväksyttävien taloudellisten syiden puuttuminen ei muodosta itsenäistä ja ylimääräistä perustetta, joka mahdollistaisi direktiivin 90/434 säännösten soveltamatta jättämisen.[18]

35. Tästä seuraa, että CGI:n 210 B §:n 3 momentin ensimmäisellä ja toisella edellytyksellä johdetaan kaksi edellytystä direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetystä yhdestä ainoasta seikasta ja näin ollen ulotetaan jälkimmäisessä säännöksessä säädetyn toimivaltavarauksen soveltamisala yli sen, mitä tässä säännöksessä säädetään.

36. Lisäksi CGI:n 210 B §:n 3 momentissa säädettyä kolmatta edellytystä,[19] josta ei myöskään ole säädetty direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdassa,[20] ei voida perustella veropetosten tai veronkierron torjunnalla,[21] kuten Ranskan hallitus väittää, koska tätä tavoitetta koskee jo nimenomaisesti CGI:n 210 B §:n 3 momentin toinen edellytys.

37. Ranskan hallitus katsoo kirjallisissa huomautuksissaan, että kyseessä olevat kansallisen lainsäädännön säännökset eivät koske ainoastaan veropetosten ja veronkierron torjuntaa vaan myös verotusvallan tasapainoisen jaon turvaamista jäsenvaltioiden välillä.

14 — Lykkäävän ehdon olemassaolo merkitsee itse asiassa sitä, ettei liiketoimi toteudu.

15 — Kursivointi tässä.

16 — Kyseessä on nimittäin ennakkohyväksyntää koskeva hakemus eikä hyväksyntää koskeva ennakkohakemus!

17 — Ks. direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohta ja tämän ratkaisuehdotuksen 25 kohta.

18 — Lisäksi katson, että kansallisen hallinnon tehtävänä on osoittaa taloudellisen syyn puuttuminen, jotta se voisi hyötyä direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan toisessa virkkeessä säädetystä olettamasta, jonka mukaan liiketoimen pääasiallisena tarkoituksena on veropetos tai veronkierto. Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 26–28 kohta.

19 — Nimittäin, että ”toimi toteutetaan sellaisella tavalla, että toistaiseksi verottamatta jäävien arvonnousujen tuleva verottaminen voidaan toteuttaa”.

20 — Eikä myöskään direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetyllä toimivaltavarauksella, joka koskee työntekijöiden edustusta.

21 — Direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetty ainoa seikka.

38. En usko, että tätä väitettä voitaisiin hyväksyä.

39. Vaikka nimittäin onkin totta, että unionin tuomioistuin on katsonut, että verotusvallan tasapainoinen jako jäsenvaltioiden välillä voidaan hyväksyä perusvapauksien rajoittamisen oikeuttamisperusteena muun muassa silloin, kun asianomaisella järjestelmällä pyritään estämään menettelytapoja, jotka ovat omiaan vaarantamaan jäsenvaltion oikeuden käyttää verotusvaltaansa sen alueella toteutettujen toimintojen osalta,[22] tämä tavoite ei voi oikeuttaa CGI:n 210 B §:n 3 momentin kolmatta edellytystä, koska verotusvallan tasapainoinen jako jäsenvaltioiden välillä varmistetaan itse direktiivillä 90/434 ja asiaa koskevalla oikeuskäytännöllä.

40. On nimittäin selvää, että direktiivin 90/434 4 artiklan 1 kohta ei johda siirrettyyn liiketoimintaan liittyvien arvonnousujen lopulliseen verosta vapauttamiseen. Tässä säännöksessä säädetään yksinomaan siirrettyyn liiketoimintaan liittyvien arvonnousujen verottamisen lykkäämisestä niiden tosiasialliseen realisoitumiseen saakka. Direktiivin 90/434 johdanto-osan neljännen perustelukappaleen mukaan[23] direktiivillä perustetulla yhteisellä verojärjestelmällä vältetään verotus siinä mainittujen liiketoimien yhteydessä ”samalla varmistaen siirtävän tai vastaanottavan yhtiön jäsenvaltion taloudelliset edut”. Korostan, että unionin tuomioistuin on todennut 19.12.2012 annetun tuomion 3D I (C-207/11, EU:C:2012:818) 28 kohdassa, että ”kyseisen direktiivin johdanto-osan neljännestä ja kuudennesta perustelukappaleesta seuraa, että direktiivissä säädetään vain siirrettyihin eriin liittyvän arvonnousun verottamisen lykkäämistä koskevasta järjestelmästä, jolla vältetään se, että liiketoiminnan siirto itsessään johtaisi verottamiseen, ja turvataan siirtävän yhtiön kotipaikkavaltion taloudelliset edut varmistamalla kyseisten arvonnousujen verottaminen niiden tosiasiallisen realisoitumisen yhteydessä”.

41. Sitä vastoin CGI:n 210 B §:n 3 momentissa säädetyn kolmannen edellytyksen tarkoituksena voisi olla verojen perinnän varmistaminen arvonnousujen tosiasiallisen toteutumisen yhteydessä.[24] Sen seikan lisäksi, että direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetty toimivaltavaraus ei koske tätä tavoitetta ja että se muodostaa siis lisävaatimuksen, joka laajentaa tässä säännöksessä säädetyn toimivaltavarauksen ulottuvuutta, on korostettava, että verojen perintä voidaan varmistaa muilla keinoilla kuin tällä ennakkohyväksyntää koskevalla menettelyllä, nimittäin erityisesti turvautumalla keskinäisestä avunannosta veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä 16.3.2010 annettuun neuvoston direktiiviin 2010/24/EU.[25]

42. Näin ollen on todettava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella kansallisella lainsäädännöllä laajennetaan edellytyksiä, jotka direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdassa asetetaan jäsenvaltioiden mahdollisuudelle kieltäytyä soveltamasta direktiivissä 90/434 tarkoitettuihin liiketoimiin siinä säädettyjä veroetuja.

2. Yleisen veropetosta tai veronkiertoa koskevan olettaman käyttöönotto

43. Unionin tuomioistuimelle esitetyistä asiakirjoista ilmenee, että kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä ja erityisesti CGI:n 210 B §:n 3 momentissa ja 210 C §:n 2 momentissa säädetään jokaisen rajat ylittävän sulautumisen osalta ennakkohyväksyntämenettelystä, joka edellyttää systemaattisesti ja ehdottomasti näytön esittämistä siitä, että kyseessä oleva liiketoimi on suoritettu

22 — Ks. mm. tuomio 5.7.2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, 45 kohta).

23 — Direktiivin 90/434 johdanto-osan neljännessä perustelukappaleessa todetaan, että ”yhteisen verojärjestelmän mukaan verotusta on vältettävä sulautumisen, diffuusion, varojensiirron ja osakkeidenvaihdon yhteydessä, samalla varmistaen siirtävän tai vastaanottavan yhtiön jäsenvaltion taloudelliset edut”. Ks. myös analogisesti direktiivin 90/434 johdanto-osan kuudes perustelukappale, jossa todetaan, että ”sellaisen menetelmän soveltaminen tähän kiinteään toimipaikkaan kuuluvaan omaisuuteen, jolla siirtyvän omaisuuden arvonkorotusten verotus lykätään niiden tosiasialliseen toteutumiseen saakka, sallii vastaavien arvonkorotusten verotuksen välttämisen, samalla varmistaen niiden myöhemmän verottamisen siirtävän yhtiön jäsenvaltiossa niiden toteutumishetkellä”.

24 — Ranskan hallitus ei pystynyt 7.9.2016 pidetyssä istunnossa ja unionin tuomioistuimen esittämän kysymyksen johdosta vahvistamaan kolmannen edellytyksen tavoitetta. Euro Park kuitenkin väitti istunnon aikana, että kolmannella edellytyksellä pyritään varmistamaan, että kiinteä toimipaikka on edelleen Ranskan alueella.

25 — EUVL 2010, L 84, s. 1.

hyväksyttävästä taloudellisesta syystä ja että toimen ainoana tai yhtenä pääasiallisena tarkoituksena ei ole veropetos tai veronkierto, ilman että viranomaisilla olisi velvollisuutta esittää edes alustavaa näyttöä hyväksyttävien taloudellisten syiden puuttumisesta tai viitteitä veropetoksesta tai veronkierrosta. [26]

44. Totean, että kun kansallisessa lainsäädännössä edellytetään direktiivissä 90/434 säädetyn verojärjestelmän soveltamiseksi tällaista ennakkohyväksyntämenettelyä rajat ylittävien sulautumisten osalta, siinä otetaan käyttöön yleinen veropetoksen tai veronkierron olettama.

45. Sen lisäksi, ettei unionin tuomioistuin ole koskaan hyväksynyt sitä, että kun jonkin EUT-sopimuksessa taatun perusvapauden rajoittamista perustellaan veropetoksen tai veronkierron torjunnan tarpeella, oikeuttaminen voisi pohjautua yleiseen petoksen tai väärinkäytön olettamaan, [27] tällaisen olettaman käyttöönotto loukkaa mielestäni selvästi suhteellisuusperiaatetta. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä nimittäin ilmenee, että ”on katsottava, ettei kansallinen lainsäädäntö ylitä sitä, mikä on tarpeen veropetosten ja veronkierron estämiseksi, kun se perustuu objektiivisten ja tarkistettavissa olevien seikkojen tutkimiseen sen selvittämiseksi, onko liiketoimi luonteeltaan pelkässä verotuksellisessa tarkoituksessa toteutettu täysin keinotekoinen järjestely, ja kun kussakin tapauksessa, jossa saattaa olla kyse tällaisesta järjestelystä, verovelvollinen saa mainitun lainsäädännön nojalla mahdollisuuden esittää, joutumatta noudattamaan liiallisia hallinnollisia velvoitteita, näyttöä niistä mahdollisista liiketaloudellisista syistä, joiden takia kyseinen liiketoimi on tehty”. [28] Edellä esitetystä seuraa, että lainsäädännöllä ei voida velvoittaa verovelvollista osoittamaan systemaattisesti, että liiketoimi on todellinen ja se on toteutettu vilpittömässä mielessä, ilman että veroviranomaisilla olisi velvollisuutta esittää edes alustavaa näyttöä veropetoksesta tai veronkierrosta. [29] Vaikka ennakkohyväksyntämenettelyllä voidaankin torjua direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuja veropetoksia tai veronkiertoa, [30] se horjuttaa tämän säännöksen sisäistä rakennetta ja ylittää sen, mikä on tarpeen tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi.

46. Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen olettaman käyttöönoton vuoksi nimittäin jokaisessa rajat ylittävässä sulautumisessa joudutaan noudattamaan systemaattisesti ja ennakolta merkittäviä hallinnollisia velvoitteita myöskin siinä tapauksessa, ettei vähäisintäkään viitettä veropetoksesta tai veronkierrosta ole. Tällainen olettama on näin ollen vastoin direktiivin 90/434 tavoitetta, joka sen johdanto-osan ensimmäisen perustelukappaleen mukaan on *vähentää* jäsenvaltioiden erilaisista verosäännöksistä johtuvia esteitä eri jäsenvaltioissa sijaitsevia yhtiöitä koskeville sulautumisille, diffuusioille, varojensiirroille ja osakkeidenvaihdoille. [31]

26 — Komission mukaan ”sen osoittaminen, ettei ole kyse väärinkäytöstä tai veronkierrosta, näyttää kuuluvan yksinomaan verovelvolliselle, ja näin on ilman että Ranskan viranomaisilla olisi velvollisuutta esittää edes alustavaa näyttöä, jotta verovelvollisen olisi sitten mahdollista esittää seikkoja, jotka osoittavat, ettei kyseessä ole veropetos tai veronkierto”.

27 — Ks. analogisesti tuomio 9.11.2006, komissio v. Belgia (C-433/04, EU:C:2006:702, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), jossa on todettu, että ”yleinen veronkierron tai veropetoksen olettama ei ole riittävä perustelemaan toimenpidettä, joka haittaa [EUT-sopimuksen] tavoitteiden toteutumista”. Ks. myös tuomio 4.3.2004, komissio v. Ranska (C-334/02, EU:C:2004:129, 27 kohta); tuomio 12.9.2006, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, 50 ja 51 kohta) sekä tuomio 13.3.2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, 82 kohta).

28 — Ks. tuomio 3.10.2013, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 — Ks. analogisesti tuomio 5.7.2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, 55 kohta), jossa unionin tuomioistuin toteaa, että ”kyseisellä poikkeussäännöllä – – verovelvollinen velvoitetaan osoittamaan systemaattisesti, että kaikki suoritukset ovat todellisia ja ne on toteutettu vilpittömässä mielessä, ja todistamaan, että kaikki niistä maksetut korvaukset ovat tavanomaisia, ilman että veroviranomaisilla olisi velvollisuutta esittää edes alustavaa näyttöä veropetoksesta tai veronkierrosta”.

30 — Ks. analogisesti tuomio 5.7.2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, 42 kohta). Komissio katsoo, että vaikka kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö on omiaan estämään toimintoja, joilla luodaan täysin keinotekoisia järjestelyjä, joilla ei ole mitään todellista taloudellista sisältöä ja joiden tarkoituksena on kiertää kansallisella alueella toteutetuista toiminnoista syntyneistä voitoista normaalisti maksettava vero, tällaisella lainsäädännöllä loukataan suhteellisuusperiaatetta.

31 — Komissio katsoo, että Ranskan lainsäädännössä käyttöön otettu yleinen veropetoksen tai veronkierron olettama tekee tyhjäksi direktiivin 90/434 tavoitteen.

D *Tuomio Pelati*

47. Ranskan hallitus katsoo, että 18.10.2012 annetussa tuomiossa Pelati (C-603/10, EU:C:2012:639, 32 kohta) ei ole arvosteltu unionin oikeuteen nähden sellaisen hallinnollisen ennakkomenettelyn olemassaoloa, jonka tarkoituksena on tutkia kelpoisuus direktiivin 90/434 mukaisiin etuihin, muutoin kuin hyväksyntää koskevan hakemuksen tekemistä koskevan määräajan alkamisajankohdan osalta, jota hakijana oleva verovelvollinen ei tiennyt etukäteen. [32]

48. Pitää paikkansa, että unionin tuomioistuin on katsonut 18.10.2012 antamassaan tuomiossa Pelati (C-603/10, EU:C:2012:639, 37 kohta), että kyseessä olleen kaltainen lainsäädäntö, ”jossa asetetaan tämän direktiivin säännöksissä tarkoitettujen, jakautumisen yhteydessä myönnettävien veroetujen saamisen edellytykseksi se, että jakautumista koskeva lupahakemus on esitetty tietyssä määräajassa”, ei ollut direktiivin 90/434 vastainen, ja antanut kansallisen tuomioistuimen tehtäväksi huolehtia sen selvittämisestä, olivatko määräajan soveltamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt ja erityisesti hakemuksen tekemistä koskevan määräajan alkamisajankohta tehokkuusperiaatteen mukaisia.

49. En kuitenkaan usko, että kyseisestä 18.10.2012 annetusta tuomiosta Pelati (C-603/10, EU:C:2012:639) voitaisiin tehdä päätelmiä, jotka Ranskan hallitus siitä tekee käsiteltävän asian osalta. Kyseisessä asiassa Slovenian veroviranomaisten kieltäytyminen myöntämästä direktiivissä 90/434 säädettyjä veroetuja nimittäin perustui ainoastaan siihen seikkaan, että ennakkohyväksyntää koskevaa hakemusta ei ollut jätetty kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyssä määräajassa.

50. Kyseisessä asiassa ei ole millään tavalla kysymys aineellisista edellytyksistä, joita ei myöskään ole esitetty tuomiossa. Unionin tuomioistuin on katsonut, että pelkästään se seikka, että säädetään ennakkohyväksyntämenettelystä, ei ollut vastoin direktiiviä 90/434, ja se on keskittänyt analyysinsä hakemuksen tekemisen määräaikaa koskevien säännösten yhdenmukaisuuteen tehokkuusperiaatteen kanssa.

51. Se, mikä käsiteltävässä asiassa vaikuttaa olevan arvosteltavissa, ei ole hyväksyntämenettelyn olemassaolo sinänsä vaan aineelliset edellytykset ja näyttöä koskevat edellytykset, joiden täyttymistä vaaditaan tämän hyväksynnän saamiseksi, ja erityisesti niiden suhteellisuusperiaatteen mukaisuus, mistä ei sitä paitsi ole kysymys 18.10.2012 annetussa tuomiossa Pelati (C-603/10, EU:C:2012:639).

52. Lisäksi 18.10.2012 annetusta tuomiosta Pelati (C-603/10, EU:C:2012:639, 36 kohta) ilmenee, että ennakkohyväksyntämenettelyn soveltamista koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen on oltava riittävän täsmällisiä, selkeitä ja ennakoitavissa olevia, jotta verovelvolliset voisivat saada tietää oikeutensa, ja niillä on varmistettava, että viimeksi mainitut voivat saada direktiivin 90/434 säännöksissä tarkoitetut veroedut.

53. Tältä osin Ranskan hallitus korostaa, että vuoden 2015 aikana Ranskan veroviranomaiset ovat hyväksyneet kaikki CGI:n 210 B §:n nojalla tehdyt hyväksyntää koskevat hakemukset, ja katsoo, että ennakkohyväksyntämenettelyn käyttöönotolla voidaan varmistaa suurempi oikeusvarmuus edunsaajana olevalle yritykselle, koska hyväksynnän saamisen perusteet ovat selkeät, täsmälliset ja ennakoitavissa olevat.

54. Euro Park korostaa sitä vastoin, että ”hyväksynnän saamista ei ole rajattu mihinkään määräaikaan. Enintään veroviranomaisten neljä kuukautta jatkunut hiljaisuus muodostaa implisiittisen hylkäyspäätöksen, joka voidaan riitauttaa veroasioita käsittelevässä tuomioistuimessa”. Euro Park lisää, että ”hyväksyntää koskevan hakemuksen käsittelyajat ovat selvästi yhteensoveltumattomia liike-elämän kanssa”.

32 — Euro Park väittää, että vaikka hyväksyntää koskeva vaatimus ei ole sinänsä direktiivin vastainen, sen myöntämiseksi ei voida pätevästi asettaa direktiivissä 90/434 säädettyjen lisäksi muita velvoitteita.

55. Mielestäni Ranskan lainsäädännössä ei säädetä yksityiskohtaisista soveltamissäännöistä, jotka ovat luonteeltaan täsmällisiä, selkeitä ja ennakoitavissa olevia niin, että verovelvolliset voisivat saada tietää oikeutensa ja että oikeusvarmuuden yleistä oikeusperiaatetta siis noudatettaisiin.

56. Ranskan hallitus vahvisti 7.9.2016 pidetyssä istunnossa, että kyseessä olevan hyväksyntämenettelyn soveltamisedellytykset oli vain lyhyesti kuvattu CGI:n 210 B §:ssä, ja lisäsi, että näiden edellytysten yksityiskohtiin oli mahdollista tutustua verohallinnon internetsivustolla sekä veroviranomaisten julkisissa kommenteissa, joihin voidaan vedota suhteessa Ranskan viranomaisiin.

57. Tämän lisäksi on mainittava se seikka, että CGI:n 210 B §:n 3 momentin ja 210 C §:n 2 momentin säännökset eivät vastaa [33] Ranskan hallituksen itsensä mukaan Ranskan viranomaisten tällä alalla soveltamaa ”käytäntöä”, mikä riittää sinänsä luomaan epävarmuutta direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan yksityiskohtaisten soveltamissääntöjen osalta Ranskassa. Kyseiset soveltamissäännöt eivät näytä olevan riittävän täsmällisiä, selkeitä ja ennakoitavissa olevia, jotta verovelvolliset voisivat saada tietää oikeutensa, sitäkin suuremmalla syyllä, kun ainakin joitakin niistä voidaan muuttaa veroviranomaisten mielen mukaisesti.

58. On myös korostettava, että tilastot, joihin Ranskan hallitus vetoaa, koskevat ainoastaan vuotta 2015, vaikka pääasiassa kyseessä oleva liiketoimi toteutettiin vuonna 2004, ja että Ranskan hallitus ei ole pystynyt antamaan niitä istunnossa miltään muulta vuodelta.

59. Unionin tuomioistuimen istunnossa esittämien kysymysten johdosta Ranskan hallitus on ilmoittanut hyväksyntämenettelyyn sovellettavista määräajoista, että erään (tarkemmin täsmentämättömän) asetuksen mukaisesti hylkäyspäätös perusteltiin aina, mutta se on myös vahvistanut, että neljän kuukauden määräajan kuluminen ilman veroviranomaisten antamaa vastausta ennakkohyväksyntää koskevaan hakemukseen vastasi implisiittistä hylkäyspäätöstä, jota ei tässä tapauksessa perustella, jollei verovelvollinen sitä pyydä.

60. Mielestäni nämä seikat eivät noudata direktiivin 90/434 johdanto-osan ensimmäisessä perustelukappaleessa todettua tavoitetta, jonka mukaan siinä tarkoitettuja liiketoimia ei saisi estää jäsenvaltioiden verosäännöksistä johtuvilla erityisillä rajoituksilla, haitoilla tai vääristymillä.

61. Näin ollen ja ottaen huomioon edellä esitetyt toteamukset erityisesti suhteellisuusperiaatteesta, oikeusvarmuuden periaatteesta ja tehokkuusperiaatteesta katson, että direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohta on esteenä sille, että kansallisessa lainsäädännössä säädetään veropetoksen tai veronkierron torjumiseksi, että sulautumisiin ja niiden kaltaisiin toimiin yleisesti sovellettavan verosääntelyn soveltamiseksi on haettava etukäteen kyseessä olevan kaltainen hyväksyntä, kun varainsiirrot tehdään ulkomaisten oikeushenkilöiden hyväksi, mutta ei silloin, kun ne tehdään kansallisen oikeuden mukaan perustettujen oikeushenkilöiden hyväksi.

E *Sijoittautumisvapauden rajoituksen olemassaolo*

62. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 49 artiklassa asetetaan velvollisuus poistaa sijoittautumisvapauden rajoitukset. Vaikka sijoittautumisvapautta koskevien EUT-sopimuksen määräysten tarkoituksena on niiden sanamuodon mukaan varmistaa se, että muista jäsenvaltioista tulevia kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia, niiden vastaista on myös se, että lähtöjäsenvaltio estää omaa kansalaistaan tai oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustettua yhtiötä sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon. [34]

33 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 30 ja 32 kohta.

34 — Ks. tuomio 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

63. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sijoittautumisvapauden rajoituksina on pidettävä kaikkia toimia, joilla kielletään sen käyttäminen, haitataan sitä tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi. [35]

64. Ranskan hallitus myöntää, että kyseessä oleva lainsäädäntö merkitsee sijoittautumisvapauden rajoittamista, koska siinä kohdellaan epäedullisemmin eri jäsenvaltioiden yhtiöiden välillä toteutettuja sulautumisia, diffuusioita, varojensiirtoja ja osakkeidenvaihtoja kuin kahden ranskalaisen yhtiön välillä toteutettuja samoja liiketoimia.

65. Olen myös sitä mieltä, että kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö, jossa säädetään, että sulautumisiin ja niiden kaltaisiin toimiin yleisesti sovellettavan verosääntelyn soveltamiseksi on haettava etukäteen hyväksyntä vain silloin, kun varainsiirrot tehdään ulkomaisten oikeushenkilöiden hyväksi, mutta ei silloin, kun ne tehdään kansallisen oikeuden mukaan perustettujen oikeushenkilöiden hyväksi, rajoittaa sellaisten ranskalaisten yhtiöiden sijoittautumisvapautta, jotka haluavat suorittaa rajat ylittäviä liiketoimia.

66. Erityisen verosääntelyn soveltamisen osalta Ranskan oikeuden mukaan perustetun oikeushenkilön suorittama varojensiirto ulkomaiselle oikeushenkilölle on nimittäin tehty vähemmän houkuttelevaksi, koska sille on asetettu lisäedellytys, eli veroviranomaisten ennakkohyväksyntä, joka myönnetään menettelyssä, jossa ne velvoitetaan kumoamaan yleinen veronkierron olettama. [36]

67. Näin ollen CGI:n 210 B §:n 3 momentissa ja CGI:n 210 C §:n 2 momentissa otetaan käyttöön rajat ylittäviä liiketoimia koskeva erilainen kohtelu, joka on omiaan estämään ranskalaisia yhtiöitä käyttämästä sijoittautumisvapauttaan.

F *Oikeutus*

68. On vielä tutkittava, voidaanko tämä rajoitus oikeuttaa EUT-sopimuksen määräysten mukaisesti.

69. Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa, että kansalliset toimenpiteet, jotka voivat haitata EUT-sopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttämistä tai tehdä näiden vapauksien käyttämisestä *vähemmän* houkuttelevaa, voidaan silti hyväksyä edellyttäen, että niillä on yleisen edun mukainen tavoite, että niillä voidaan taata tämän tavoitteen saavuttaminen ja että niillä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen niillä tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi. [37]

70. On kuitenkin muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan veropetosten tai veronkierron torjuntaa koskeva tavoite [38] voi oikeuttaa EUT-sopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttöä rajoittavan toimenpiteen.

71. On kuitenkin tarkistettava, ettei kyseessä olevalla kansallisella lainsäädännöllä ylitetä sitä, mikä on tarpeen näiden tavoitteiden saavuttamiseksi.

72. Lähden tässä tarkastelussa siitä periaatteesta, että direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettu veropetosten tai veronkierron torjuntaa koskeva tavoite heijastaa unionin oikeuden yleisperiaatetta, jonka mukaan oikeuden väärinkäyttö on kielletty. Näin ollen katson, että tämän tavoitteen ulottuvuus on sama silloin, kun siihen vedotaan yhtäältä direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaisesti tai toisaalta oikeuttamisperusteena primaarioikeudesta, erityisesti SEUT 49 artiklasta, tehtävälle poikkeukselle.

35 — Ks. tuomio 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, 36 kohta).

36 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 42–44 kohta.

37 — Ks. tuomio 7.9.2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 — Ks. tuomio 12.9.2006, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, 51 ja 55 kohta) ja tuomio 9.11.2006, komissio v. Belgia (C-433/04, EU:C:2006:702, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

73. Totean myös, että Ranskan hallitus huomautti 7.9.2016 pidetyssä istunnossa, että 26.9.2000 annetun tuomion komissio v. Belgia (C-478/98, EU:C:2000:497) 45 kohdan ja 17.7.1997 annetun tuomion Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369) 44 kohdan välisestä suhteesta ilmenee, että unionin tuomioistuin ymmärtää samalla tavalla yleisen veropetosta koskevan olettaman käsitteen, kun se tarkastelee kansallisen lainsäädännön yhteensoveltuvuutta yhtäältä primaarioikeuden, erityisesti SEUT 49 artiklan, ja toisaalta direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohdan kanssa.

74. Näin ollen toteamukset, jotka olen esittänyt tässä ratkaisuehdotuksessa kyseessä olevan ennakkohyväksyntäjärjestelmän ja sillä käyttöön otetun yleisen veropetosta tai veronkiertoa koskevan olettaman oikeasuhteisuudesta, soveltuvat mutatis mutandis hyväksyntäjärjestelmän analyysiin SEUT 49 artiklaan nähden, joka näin ollen samoista syistä kuin direktiivin 90/434 11 artiklan 1 kohdan a alakohta on esteenä kyseessä olevan kaltaiselle ennakkohyväksyntäjärjestelmälle.

VI Ratkaisuehdotus

75. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Conseil d'État'n esittämään toiseen ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

SEUT 49 artikla ja eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, diffuusioihin, varojensiirtoihin ja osakkeidenvaihtoihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annetun neuvoston direktiivin 90/434/ETY 11 artiklan 1 kohdan a alakohta ovat esteenä sille, että kansallisessa lainsäädännössä säädetään veropetoksen tai veronkierron torjumiseksi, että sulautumisiin ja niiden kaltaisiin toimiin yleisesti sovellettavan verosääntelyn soveltamiseksi on haettava kyseessä olevan kaltaista ennakkohyväksyntää menettelyssä, jota sovelletaan vain silloin, kun varainsiirrot tehdään ulkomaisten oikeushenkilöiden hyväksi, mutta ei silloin, kun ne tehdään kansallisen oikeuden mukaan perustettujen oikeushenkilöiden hyväksi, ja verovelvollinen velvoitetaan osoittamaan systemaattisesti, että liiketoimi on todellinen ja toteutettu vilpittömässä mielessä, vaikka vähäisintäkään viitettä veropetoksesta tai veronkierrosta ei olisi.